

論 説 (1)

論 説

現行消費税法の損税問題に関する一考察

～医療機関における控除対象外消費税問題を中心として～

岩 岡 由 美

※本稿は、平成29年度、亜細亜大学大学院法学研究科に提出し、学位を取得した修士論文である。

はじめに

わが国の消費税は、平成元年（1989年）に消費税率3％で導入された後、平成9年（1997年）に5％（地方消費税率を含む、以下同じ）、平成26年（2014年）に8％に引き上げられ、平成31年（2019年）10月1日には、標準税率10％、軽減税率8％への増税が決定している。

消費税率引き上げ時の影響は多方面にわたるが、その一つとして、事業者が消費税を負担するいわゆる「消費税損税問題」が挙げられる。消費税損税問題とは一般に、仕入に係る消費税額を売上価格に転嫁できないことにより、本来、最終消費者が負担すべき消費税額を事業者がコストとして負担している現象を言う。

本稿では、消費税損税問題を抱える産業の中でも、負担が由々しいと言われる医療機関の問題に焦点を当て、裁判例や諸外国の付加価値税における類似制度等を検討し、消費税損税問題発生要因の解析と解決案を模索する事を目的とする。

第1章 現行消費税法における消費税損税問題とは

第1節 消費税法の仕組み

一般概念として、消費税は、物品やサービスの消費に着目して課税され

(2) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (岩岡)

る租税である。したがって、消費税の負担者は、事業者ではなく物品やサービスを消費する最終消費者である。

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり、税額算出の仕組みとして帳簿方式による仕入税額控除法が採用されている。仕入税額控除法とは、前段階税額控除法とも呼ばれ、課税期間内の総売上金額にかかる消費税額から、同一課税期間内の仕入に係る前段階の消費税額を控除することによって税額を算出する方法であり、税負担の累積を排除することが目的である。事業者が仕入れの段階で税額を控除し、税の負担を最終消費者に転嫁することが予定されていることにより、消費税の担税力を事業者ではなく最終消費者に求めることができる¹⁾。なお、仕入税額控除の方法として、インボイス方式ではなく帳簿方式が採用されている理由と影響について、金子宏名誉教授は、『『消費税』の導入に伴って事業者に余計な負担や費用をかけるのは好ましくない、という考慮のものである。しかし、そのため、税負担の転嫁の関係が不透明になる』²⁾と指摘している。消費税損税問題は「税負担の転嫁の関係が不透明」な故に発生し、解決し難いと説明できる。

第2節 消費税損税問題発生の要因

「消費税損税問題」とは、消費税法上用いられる用語ではないが、一般に、仕入れに係る消費税額を売上価格に転嫁できないことにより、本来最終消費者が負担すべき消費税額を、事業者がコストとして負担している現象を、総称してこう呼ぶ。その発生原因は、主に下記に挙げる2つの要因によってもたれされ、どちらの場合も消費税の適正な転嫁が達成されない事に端を発する。

消費税損税問題発生 of 1つ目の要因は、事業者間の価格に関する交渉力の強弱の違いから発生する。消費税増税時などに、価格上昇の抑制を目論む事業者が、仕入価格を抑えるために、価格転嫁の負担を下請け企業へ負わせるケースである。立場の強い事業者は、取引先である下請け企業からの仕入価格の引き下げを要請し、販売価格の上昇を抑え需要を確保する。

1) 金子宏『租税法 第二十二版』(弘文堂、2017) 734-766頁

2) 金子・前掲注(1) 租税法735頁

一方、下請け企業は、増税分の価格への転嫁が困難になり、コストとして自らが負担する他ない。実際に、消費税増税時には、中小零細企業の負担増を危惧する声がしばしば聞こえてくる³⁾。この中小事業者の価格転嫁不能の問題については、平成25年に施行された「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」⁴⁾によって措置が講じられ、一応の対策が施されている。

消費税損税問題発生⁵⁾の2つ目の要因は、流通段階に非課税取引⁶⁾が含まれる場合である。非課税取引は、売上が課税の対象から外れるだけで、対応する仕入税額の控除は認められない⁶⁾。控除できる仕入税額の計算方法は、課税売上高が5億円を超える場合、又は、課税売上割合が95%未満の場合には、個別対応方式、又は、一括比例配分方式を選択して適用することと規定されている⁷⁾。非課税売上⁸⁾にのみ要する仕入税額は、個別対応方式の場合、全額が控除不能であり、一括比例配分方式を選択した場合でも、課税売上割合を乗じた額しか控除がされない。また、課税売上と非課税売上に共通して要する仕入税額の場合も、課税売上割合を乗じた額以外は控除不能である。控除出来ない残額は、控除対象外消費税額とよばれる。この控除対象外消費税額は、コストとして事業者が負担するか、非課税売上高の価格に転嫁するか、いずれかの方法を選択する事になる。

このような非課税制度における仕入税額の仕組みは、非課税取引を扱う全ての産業において全く同じであるが、医療機関の診療報酬について注視をあげる理由は、価格への転嫁の方法の違いにある。例えば、郵便切手類の譲渡は、その性質上消費税になじまないという理由から非課税取引とされるが、消費税増税があった平成26年（5%から8%へ）において、80円の切手は82円に、50円のハガキは52円に、消費税増税額3%分を販売価格に転嫁出来ている⁸⁾。他にも、学校の場合、授業料や入学金等は特別の政策的配慮から非課税取引とされ、学校運営に要する光熱費や設備の修繕費等

3) 森徹 森田雄一『租税の経済分析』（中央経済社、2016）177頁

4) 執行期限は、平成33年3月31日までとされている

5) 消費税6条1項及び同別表第1

6) 金子・前掲注(1) 租税法742頁

7) 消費税30条2項

(4) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (岩岡)

の仕入税額のうち、非課税売上に対応する部分の金額は仕入税額控除ができないが、授業料や入学金等の価格に上乘せすることで転嫁でき、仕入税額の負担を避けることができる。

一方、医療機関における診療報酬の場合、学校教育と同じように特別の政策的配慮から非課税とされるが、診療報酬は政治的要素を含むいわゆる公的価格で決定する為、個々の医療機関が課税仕入れの割合に応じて柔軟に価格を変動させることが困難であり⁹⁾、転嫁不足分を自らが最終消費者として負担することになる¹⁰⁾。つまり、消費税損税問題は、非課税産業の中でも特に医療機関の消費税損税の負担が甚大であり、解決が難しい事が理解できる。

第3節 税の転嫁に関する司法の判断

消費税損税問題は、消費税の適正な転嫁が行われないことにより生じることを述べてきた。金子宏名誉教授は、間接消費税について、「最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁する事が予定されている租税の事である。」¹¹⁾と定義している。

このように「消費税の適正な転嫁」は消費税法上予定されているものと解されるが、この件につき司法はどのように判断しているのか。「消費税の適正な転嫁」をめぐる3つの裁判例から検討する。

1 平成2年3月26日判決 東京地方裁判所¹²⁾

消費税の過剰な転嫁の危険性を指摘したことにより争われた事案である。

サラリーマン新党の青木茂氏らは、消費税法は憲法違反であり、違憲の法律を成立させた国会議員の立法行為は、国家賠償法1条1項に定める公務員の不法行為にあたるとして国賠請求した。消費税の消費者に対する過

8) 品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研32巻2号(2016)60-65頁

9) 渕圭吾「非課税取引(2)―医療・教育等」日税研論集70巻(2017)334頁

10) 森 森田・前掲注(3)177頁

11) 金子・前掲注(1)租税法722頁

12) 税資176号194頁

剰な転嫁の危険性等が、憲法84条・29条・14条・32条・25条に違反すると訴えたが、請求棄却とされた。

消費者に対する過剰転嫁の危険性及び事業者間の不公平について、判決は「消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。もっとも消費税の実質的負担者が消費者であることは争いのないところであるから、右義務がないとしても、消費税分として得た金員は、原則として国庫にすべて納付されることが望ましいことは否定できない。…消費税の転嫁について、税制改革法11条1項は『適正に転嫁するものとする』と抽象的に述べているだけであり、具体的な転嫁については事業者の取引上の意思決定に任されている。そして、その対価の決定は、同業者との競争といった取引上の事情や商品内容に関する事情、そのほか諸般の事情を総合的に判断したうえで決定されるものであることを考慮すると、消費税分の価格への転嫁が、必然的にも過剰転嫁を生ぜしめるともいいがたいし、消費税法自体が右過剰転嫁を積極的に予定しているものではないことも明らかである。…仕入れ税額控除制度は運用如何によっては消費者に対する実質的な過剰転嫁ないしピンハネを許す余地がある点で問題がなくはないが、これを不合理とまではいえない。」(下線は筆者による)と判断した。消費税の適正な転嫁は望ましいものではあるが、具体的方法は事業者の意思決定に任せ、過剰な転嫁があった場合も不合理とまではいえないとされている。

2 平成11年7月19日判決 最高裁判所^{13) 14)}

消費税の転嫁の程度及び時期について争われた事案である。

大阪市及びその周辺地域においてタクシー業を営む原告らは、平成元年の消費税法施行の際、消費税転嫁のための値上げ認可申請をしなかった。原告らは平成3年3月になって消費税(相当額)を消費者に転嫁すること

13) 第一審 平成5年3月2日判決 大阪地裁 税資194号591頁

控訴審 平成6年12月13日判決 大阪高裁 税資206号679頁

上告審 平成11年7月19日判決 訟月46巻9号3584頁

（ 6 ） 現行消費税法の損税問題に関する一考察（岩岡）

にしたところ、大阪運輸局長から、道路運送法9条の運賃・料金変更申請認可が必要であると指導されたため、これに従って平成3年3月29日、右申請をした。

平成元年4月1日からの消費税実施にあたっての消費税の転嫁を理由とするタクシー運賃値上げ認可申請については、道路運送法及び同法施行規則所定の手続きも省略され、ごく短期間のうちに認可がされていた。しかし、原告らの右認可申請に対して大阪運輸局長は、道路運送法9条2項1号の「能率的な経営の下における適正な原価を償い、かつ適正な利潤を含むものであること」との要件の具備を判断する資料の提出がないとして、平成3年9月12日になって右申請を却下した。

原告らは、「消費税法の性格からすれば、タクシー運賃については、本来、大阪運輸局長の認可がなくても、右税額を顧客に転嫁することができるはずである。もしこれができないとするならば、右認可があるまで、消費税の納税義務は免除されるべきである。…運輸局長は、遅くとも平成3年5月31日までに本件申請を認可すべきであったにもかかわらず、原告が顧客から消費税を徴収することを故意に妨害するため、右申請の審査手続きを遅延させた上、これを却下した。」と主張し、主位的に国に対して同年6月から8月までの申請運賃と旧運賃との差額分相当の損害賠償を請求し、予備的に同期間中に原告に課された消費税相当額を不当利得として返還を求める訴訟を提起した。

第一審の大阪地方裁判所は、「税制改革法11条1項は、『事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。』と規定し、消費税の形式上の納税義務者は事業者であるものの（消費税法5条）、実質上の負担者は消費者であるとの

14) 藤部富美男「損害賠償請求事件」訟月39巻11号（1993）69-77頁

岡田外司博「消費税の転嫁を理由とするタクシー運賃の値上げ認可申請に対する受理の遅延及び決定の遅延が違法とされた事例」法教156号（1993）116-117頁
池村正道「裁量と不確定概念」別冊ジュリ42巻2号（2006）146頁
池村正道「裁量と不確定概念」別冊ジュリ48巻4号（2012）154頁
瀬領真悟「消費税転嫁にかかるタクシー運賃値上げ申請却下処分と道路運送法9条2項の審査」ジュリ1026号（1993）95-97頁

消費税の趣旨を明確に示すこととした。…右のとおり、税制改革法が『事業者は、消費税を消費者に転嫁するものとする』と定めているのみで、税制改革法はもとより消費税法においても、事業者に消費税の転嫁義務を課した規定はなく、また、転嫁するとしても、それをいつからとするかについての定めも置いていない。したがって、消費税が適用されるのは平成元年4月1日以降であるが、消費税の納税義務者である事業者が消費税相当額を消費者に転嫁すること、すなわち、商品代金等の値上げをするか否か、また値上げをするとして、その程度及び時期については、専ら事業者の判断に委ねているということが出来る。…また、事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法9条2項1号の『原価』を構成するものであり、したがって、これが事業の適正な『利潤』に影響を及ぼすものであることはいうまでもなく、この意味において、運輸局長が、…本件却下決定の理由として、右道路運送法9条2項1号の要件がないとしたのは当然のことといえるのであるが、他方、前記消費税の趣旨を考えると、消費税転嫁の場合にも通常のタクシー運賃値上げの場合と全く同じ観点からこれを審査すべきであるとするのは、少なくとも当を欠くものといわざるを得ない。…運賃の値上げ申請をしてきた場合には、…（それが消費税を）『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするものであると認められる場合には、右申請を認可すべきであり、したがって、右認可申請に対する審査も専ら右の観点からおこなわれるべきものである。」（下線は筆者による）として原告らの損害賠償請求を容認した。なお、予備的請求について、値上げの認可があるまでは消費税の納税義務が免除されるべきであるとの原告の主張は、「消費税法は事業者に消費税の消費者への転嫁を義務付けてはいないし、原告らの主張の事由により原告らへの消費税の納税義務が消滅免除される法的根拠もない」（下線は筆者による）として棄却した。

控訴審である大阪高等裁判所も1審の判断を維持したが、最高裁判所は、消費税の転嫁の権利義務については触れることなく、「同号の基準に適合するか否かを判断するに足りるだけの資料の提出がないとして、本件却下決定をした同局長の判断にその裁量権を逸脱し、またはこれを濫用した違法はない」として原審の判決を破棄している。

この判決でも、消費税法・税制改革法共に、事業者に消費税の転嫁義務を課した規定はなく、消費税転嫁の程度と時期は、事業者の判断に委ねら

(8) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (岩岡)

れると判断されている。

3 平成14年4月18日判決 東京地方裁判所¹⁵⁾

消費税の価格転嫁ができなかった場合の納税義務の有無について争われた事案であり、第1章第2節「消費税損税問題発生要因」の1つ目、事業者間の価格競争の強弱から発生する場合と同じケースである。

広告代理業務を主たる業務とする株式会社である原告の平成7年ないし平成11年課税期間の各消費税に対して、被告(神田税務署長)が各更正処分をしたところ、原告は消費税相当額を転嫁し得なかった取引についても消費税を課税したものであること等を理由に各処分の取り消しを求めた。

原告は、消費税の導入以来、取引先に対し一貫して外税方式によって代金を請求しており、消費税を値引きした事実は全くないが、現実の経済取引においては、事業者の力関係で消費税を転嫁できない場合がある。それにも関わらず、原告が仮払いを受けられなかった消費税について課税を行うことは現実の経済取引の実態を全く無視するものであって、認められないというべきである。それらの取引について内税方式で広告代金を受領したものと擬制し消費税を算出した被告の処分は、租税法律主義、適正手続きの保障に反し違法であると主張した。

これに対し判決は、「消費税法は、…課税対象となる取引については、個々の取引において事業者と消費者との間で消費税相当額の負担についていかなる合意があったか、またその合意に基づく金額が現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。また、課税標準額の算定に当たっても、消費税法は課税標準額を『対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭』等と定めているところであるから、対価として現実に収受していなければ、消費税の課税標準額たり得ないものではなく、むしろ、実際には収受していない対価であっても収受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべきであって、事業者が消費者から本来収受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合に当該消費税を事業者にも課税することは適法であると解すべきである。」(下線は筆者による)として請求を棄却している。

15) 税資252号順号9109

「事業者が消費者から本来収受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合」とは、まさに、事業者が、売上価格に転嫁しきれなかった消費税を負担し、消費税損税が発生する場合を意味するものであり、それを適法と解す判決である。

4 判例に対する評価

上記の3つの裁判例で考察したように、税制改革法では「事業者は、消費税を消費者に転嫁するものとする」と定めているが、消費税法においては、事業者に消費税の転嫁の義務・権利を課した規定はないと判断されている。

これについて三木義一教授は、「間接税の法的特色は、転嫁を保証している点にあるのではなく、転嫁の可能性が当該法律の構成を通じて存在していればそれで十分ということになろう。わが国の消費税法の場合には、転嫁を禁じる規定がないだけではなく、仕入税額控除制度（法30条）によって転嫁の可能性が法的にも存在しているといえよう。しかし、間接税である以上伝統的理解に従っても、当該法律の構成が転嫁可能性を全く排除することは許されないことにも注目しておかねばならない。その意味で転嫁の問題が全く法的評価の対象になり得ないものではない。」¹⁶⁾と説明している。

消費税損税問題は、消費税法における「消費税の適正な転嫁」の解釈だけでは落着かないことを示し、消費税法の解釈以外の手段からの解決も視野に入るべきことが汲み取られる。

第2章 医療機関における消費税損税問題

第2章では、消費税損税問題の中で医療機関が抱える論点に特化して分析する。第1章でも述べたとおり、消費税損税問題は、非課税産業の中でも医療機関の負担が甚だしい。この章では、はじめに、実際の医療機関の控除対象外消費税額の統計から消費税損税負担の現状を把握し、次に、診療報酬制度の仕組みと消費税損税問題を争った裁判例から現行の厚生労働

16) 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集30号（1995）205頁

省の対策を紐解き、問題点を洗い出す。

第1節 医療機関における消費税損税の統計的分析

森徹教授、森田雄一准教授は、医療機関における消費税損税の額を以下の通り推計している(大岩2013の論文による、以下同じ)¹⁷⁾。推計方法は、厚生労働省の「医療経済実態調査」を利用し、一般病院、精神科病院、一般診療所、歯科診療所を対象に、1施設当たり及び全施設対象の控除対象外消費税額を割り出している。具体的方法は、医業の収益と費用の項目を「第19回医療経済実態調査(平成25年度実施)」の「消費税関連の集計結果」を参考に、課税項目と非課税項目に大別し、すべての医療機関等が税込経理方式を採用したものと仮定して、税抜き価格とそれに対する消費税額を計算している。これは、1施設当たり法人・個人の平均値であるため、さらに厚生労働省の「医療施設調査」を用いて施設数を乗じ、全施設の控除対象外消費税額を推計している。その結果が【図表1】である。

17) 大岩由依『消費税における仕入税額控除制度の考察—益税及び損税問題を中心に—』(名古屋市立大学大学院経済学研究科修士学位論文、2013) 森 森田前掲注(3) 170-175頁

【図表 1】医療機関別控除対象外消費税額の推計

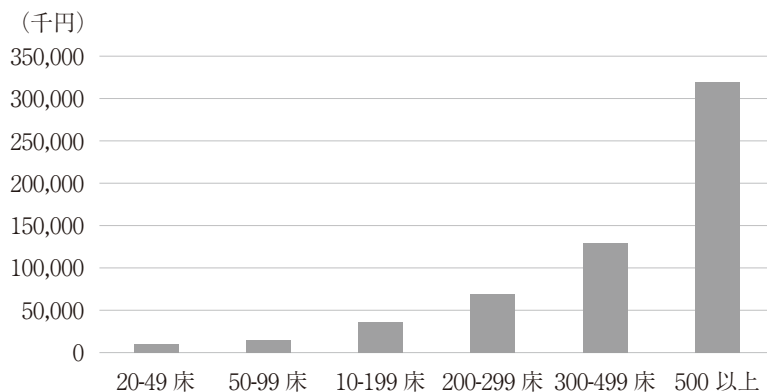
全施設対象					(千円)
	一般病院	精神科病院	一般診療所	歯科診療所	合計
平成21年	412,722,910	22,743,886	222,322,969	50,614,474	708,404,239
平成22年	416,600,249	23,075,058	220,783,636	50,753,364	711,212,307
平成23年	402,206,587	23,306,463	210,242,395	50,139,048	685,894,493
平成24年	402,290,436	23,293,606	210,865,479	50,238,005	686,687,526
一施設当たり					(千円)
	一般病院	精神科病院	一般診療所	歯科診療所	合計
平成21年	53,915	21,001	2,231	743	77,890
平成22年	54,910	21,326	2,212	742	79,190
平成23年	53,428	21,660	2,112	736	77,936
平成24年	53,689	21,749	2,105	734	78,277

(出所) 森 森田 (2016) 図表11-7 に基づいて筆者作成

【図表 1】によると、全施設対象の控除対象外消費税額は、各年度において合計で0.7兆円規模にものぼる分析になる。また、一施設当たりの控除対象外消費税額を見ると、一般病院の控除対象外消費税額が他施設に比較して多い。精神科病院の控除対象外消費税額が一般病院と同等規模であるのは、一般的に精神科病院は多額の設備投資を頻繁に行わないことが理由に挙げられるだろう。規模の大きな医療機関は、MRI 等の高額設備投資が多い為、消費税損税の負担が大きいことがわかる。

さらにその分析を高めるために、森徹教授、森田雄一准教授は、一般病院の中で、病床規模別での控除対象外消費税額を分析している。それが【図表 2】である。

【図表 2】平成24年度 一般病院病床規模別 1 施設当たりの控除対象外消費税額



(出所) 森 森田 (2016) 図表11-8 に基づいて筆者作成

これは、平成24年度の数字であるが、多年度もほぼ同様の結果である。この分析から分かる通り、医療機関の規模が大きいほど、とりわけ300床以上規模の医療機関については、相当な額の消費税損税の負担を強いられている事が解析できる。なお「日本医師会が平成20年に行った調査では、医療機関には社会保険診療等報酬の2.2%に相当する控除対象外消費税（損税）が発生している。」¹⁸⁾ との分析もある。

医療機器の設備投資額について、「CT（コンピューター断層撮影法）は2,000万円～1億5,000万円、MRI（核磁器共鳴映像法）は4,000万円～2億円、PET（陽電子放射断層撮影装置）に関しては、2億円～3億円もする。購入をせず、リースという方法も考えられるが、いずれにしても支出は莫大である。」¹⁹⁾ と言われている。高額とはいえ高度医療設備を整えることは、医療機関にとっては必須事項である。ホームページを覗けば、どの医療機関も、先進医療への取り組みや保持する医療機器をこぞって紹介している。

18) 福岡市医師会ホームページ 医療情報室レポート No.193「特集：医療をめぐる消費税問題」(2014.5) <http://www.city.fukuoka.med.or.jp/jouhousitsu/report193.html>

19) 吉田久子「MS法人の税務と経営改善指導」税理49巻10号（2006）147頁

「平成20年10月時点で高額医療機器の保有割合は、日本が群を抜いて世界一である。CTやMRIなどの高額医療機器は、1台数億円もする。日本のある病院関係者は、『CTやMRIがない医療機関は患者にそっぽを向かれる』と話すなど、患者獲得のため、中小病院においても競って高額医療機器を導入する傾向がある。」²⁰⁾ このように、病院経営は、まさに競合相手との競争であり、高度設備保有の如何が患者数に直結する。しかし、設備投資に係る消費税損税の負担を回避する為、「全国43の国立大学病院では、それまで合計で年250億円ほどあった設備投資額が平成26年度には約170億円にまで減った。」²¹⁾ という。

高度設備を有する医療機関に消費税損税のしわ寄せが生じることは、超高齢化社会へ向けた高度医療の近代化を妨げることになる。消費税損税問題解消のためには、広く薄い画一的な対応策ではなく、高度設備を有する大規模な医療機関に焦点を絞った対策が必要であると推測される。

第2節 わが国の診療報酬制度の仕組み

第2節では、医療機関における消費税損税問題の要因を分析する為に、わが国の医療制度と診療報酬制度の仕組みを解析する。

1 医療制度の仕組み²²⁾

わが国と他国の医療制度を、ファイナンス（医療費用の調達・決済に関する医療財政制度）とデリバリー（医療サービスの提供制度）の両側面から比較してみる。

まず、医療制度をファイナンスの方式に着目して分類した場合、3つに大別することができる。

1つ目は、わが国も採用している社会保険方式により、医療費のファイナンスを行うタイプであり、日本のほかドイツおよびフランス、オースト

20) 日本経済新聞2010年2月15日「高額医療機器、日本の保有突出、CTやMRI、中小病院も導入」

21) 日本経済新聞2015年11月29日「消費税にあえぐ大病院一診療費は非課税、転嫁先なく、設備更新多く、重い負担。」

22) 加藤智章『世界の診療報酬』（株式会社法律文化社、2016）104-107頁

（ 14 ） 現行消費税法の損税問題に関する一考察（岩岡）

リア、スイスがこれに該当する。社会保険方式を採用する国の中でも、保険者の組成の仕方は異なり、ドイツやフランスは職域をベースに保険者を組成しているのに対し、わが国では、74歳以下は職域保険（被用者保険）と地域保険（国民健康保険）の二本立てで構成しており、被用者保険に属さない者は国民健康保険の被保険者となる。

ファイナンスの分類の2つ目は、租税を財源として政府が直接医療提供を行っている税方式の国であり、イギリス、北欧4国、イタリア、オーストラリア、ニュージーランド、カナダなど多数の国がこれに該当する。

ファイナンスの分類の3つ目は、米国で採用されている医療費のリスク分散を基本的に民間保険で行うタイプであり、実際に米国では、高齢者や低所得者を対象とするものを除き公的な医療費保障制度は存在しない。

次に、医療制度をデリバリーの側面から比較すると、ヨーロッパ諸国では、病院の経営主体は公的セクターが中心であるのに対し、わが国では、病院の病床数の約7割（病院数では約8割）が民間セクター（その多くは医療法人）で占められている。つまり、ヨーロッパ諸国では、ファイナンスもデリバリーも「公」中心であるのに対し、わが国は、医療のファイナンスは「公」デリバリーは「民」という組み合わせとなっている。

2 診療報酬制度の仕組み

「診療報酬」とは、保険診療の際、保険者から医療機関等に支払われる報酬の事をいう。国（厚生労働大臣）が指定した保険医療機関（保険薬局も含む）が、被保険者（患者）に療養の給付を行った場合、保険者はそれに要する費用、つまり診療報酬を保険医療機関に支払う。具体的な流れとしては、保険医療機関が診療報酬全体から一部負担金を控除した分について、レセプト（診療報酬明細書）として審査支払機関へ請求し、審査支払機関はレセプトの内容を審査したうえで、保険者に対し支払うべき金額を請求・徴収し保険医療機関に支払う²³⁾。

診療報酬の改定は、予算編成過程を通じて内閣が決定する。まず医療機関の経営状況、物価・賃金等の経済指標、一般会計や国民負担への影響を斟酌した後、診療報酬全体を改定し、この改定率に収まるように個々の診

23) 加藤・前掲注（22）108-109頁

療報酬（点数）の改定が行われる為、個々の点数と当該行為の費用は厳密な対応関係にない²⁴⁾。

医療機関が抱える控除対象外消費税額を診療報酬にすべて転嫁できていれば、消費税損税問題は発生しない。厚生労働省は、消費税損税問題解消の措置として、消費税導入の平成元年、増税の平成9年及び平成26年に点数を上乗せすることで対応をした。2016年3月に公表された日本医師会の『医業税制検討委員会答申』によると、平成元年（消費税3%導入時）に0.76%（診療報酬本体0.11%＋薬価改定0.65%）、平成9年（5%へ増税時）に0.77%（診療報酬本体0.32%＋薬価改定0.45%）、平成26年（8%へ増税時）に1.36%（診療報酬本体0.63%＋薬価改定0.73%）、累計で2.89%が診療報酬に加算されたことになっている。2.89%の加算とは、例えば、診療報酬が1万円だとすると、本来の診療報酬が9,719円であり、それに281円分が加算され、仕入税額分として補填されていることになる²⁵⁾。この改定経緯を見てわかる通り、消費税増税時の対応では、診療行為や調剤行為の中に給与等の非課税仕入れが含まれることを理由にすべての報酬項目に一律に消費税対応の上乗せが行われているわけではなく、一部の報酬項目に代表させて上乗せ措置を講じられてきた²⁶⁾。その為、消費税損税問題の抜本的解決とは至らなかった。

さらに、「診療報酬の仕組みは極めて複雑かつ技術的で、その決定には多種多様な政策的な要素が考慮される上、改定も通常2年ごとに行われることから、ある年度に行われた消費税の導入や引き上げを考慮した改正の効果が、本来であればその効果は以後継続すべきであるにもかかわらず、その後の改定によりどのように引き継がれていったかを検証することは極めて困難である。」²⁷⁾との指摘もある。実際に、【図表3】を見ると明白であるが、診療報酬（全体）が平成10年以降は、ほぼ一貫して引き下げられて

24) 加藤・前掲注(22) 19-121頁

25) 品川・前掲注(8) 61頁

26) 厚生労働省ホームページ「消費税と診療報酬について」

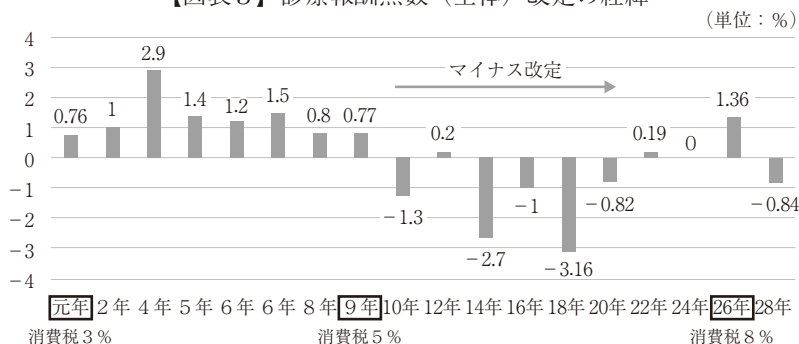
<http://www.mhlw.go.jp/bunya/iryouhoken/iryouhoken13/dl/140401.pdf>

27) 安部和彦「社会保険診療等に係る消費税非課税措置とその転嫁」税務弘報61巻1(2013) 135頁

(16) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (岩岡)

おり²⁸⁾、診療報酬改定による効果が継続しているとは言い難い。

【図表 3】 診療報酬点数 (全体) 改定の経緯



(出所) 日本医師会「診療報酬点数 (本体) の改定経緯」より筆者作成²⁹⁾

診療報酬の改定は、上記の通り通常 2 年に 1 度偶数年に行われ、次回の平成30年度には診療報酬と介護報酬の同時改定が予定されている。平成31年10月の消費税増税に向けて、日本医師会からの要望にも着目しながら診療報酬改定の動向を考察していきたい。

3 薬価における消費税の取扱い

医師による診療行為と同様に社会保険診療である医薬品の譲渡についても、消費税損税は発生しているのか。結論から述べると、医薬品の譲渡では消費税損税は発生していない。それは薬価決定の仕組みに起因する。

医療機関・薬局が医薬品を卸業者から購入する場合、課税仕入れに該当する為、課税仕入れに係る消費税額を支払う。一方、医薬品の調剤・譲渡は社会保険診療に該当し非課税売上となり、控除対象外消費税が発生する。ここまでは、診療報酬制度の仕組みで述べてきた診療報酬本体 (医師によ

28) 安部和彦「制度研究 医療機関の控除対象外消費税問題への試論：『非課税』を破棄すべきか？」税務弘報61巻5号 (2013) 139頁

29) 日本医師会ホームページ「各種お知らせ・報告 (H28.7.15)」

<https://www.med.or.jp/doctor/report/001192.html>

る診療行為等)の消費税損税発生要因と同様である。異なる点は、薬価には消費税相当額が加算されている点であり、故に消費税損税は発生しないと言える。

薬価決定の具体的な流れは次のとおりである。

- ①薬価調査で市場実勢価格(税抜き価格)を調査。
- ②市場実勢価格に消費税相当額を加算。
- ③改定前の薬価の2%を調整幅として更に加算。

$\text{薬価} = \text{①市場実勢価格} + \text{②消費税相当額} + \text{③調整幅}^{30)}$

上記の通り、②消費税相当額に加えて③2%の調整幅まで加算されるため、仕入れに係る消費税額は薬価に転嫁できていると言ってよい。従って、医薬品の譲渡については、医療機関・薬局には損税は発生していないと言える。厚生労働省はホームページ上で、同様の説明をしている。「2年に一度の薬価等の改定において、新薬価・新材料価格は、卸業者の医療機関・薬局に対する販売価格(=市場実勢価格)の加重平均値に、薬剤流通の安定のための調整幅(改定前薬価の2%)を加えるという計算式によって決定されますが、この『市場実勢価格』には消費税分を織り込んで計算しています。」³¹⁾ このように薬価決定は、「市場実勢価格に応じて機械的に償還価格が計算される」³²⁾とし、医薬品の譲渡については消費税の損税は発生していないことを明言している。

消費税損税問題は、医療機関の業務の中で医薬品の譲渡に係る部分以外に要因があることが分かる。

第3節 裁判例の検討 平成24年11月27日判決 神戸地方裁判所³³⁾
医療機関における消費税損税問題について争われた事案を分析する。民

30) (社)日本医薬品卸売連合協会ホームページ「医療用医薬品では消費税で損税は発生していません」(2013、10) <http://www.jpwa.or.jp/>

31) 厚生労働省ホームページ・前掲注(26)

32) 厚生労働省ホームページ・前掲注(26)

33) 税資262号順号12097

（ 18 ） 現行消費税法の損税問題に関する一考察（岩岡）

間病院の開設者である原告が、憲法14条（平等原則）、22条1項（職業選択の自由）、29条1項（財産権の保障）及び84条（租税法律主義）に違反しているとして、原告が負担した控除対象外消費税額の一部について、国家賠償法1条1項に基づく国家賠償請求を行った事案である。筆者が調べた限り、この事案は、消費税損税問題の中で医療機関の診療報酬に的を絞った訴訟として、初めてかつ現時点で唯一の裁判例である。

1 事実の概要

兵庫県内にて民間病院等（4医療法人）を経営する原告らは、社会保険診療等を主たる業務として行っている。社会保険診療等は、消費税法により非課税取引として扱われ、これに対応する課税仕入れに係る消費税額について仕入税額控除が認められない。その上、社会保険診療等に係る診療報酬が公定価格とされているため、控除できない仕入税額相当額は診療報酬の価格に転嫁できず、原告らが負担している。

原告らは、そのような事業者が強制的に負担させられる消費税法の仕組み（以下本件仕組みという）は、憲法14条1項、22条1項、29条1項、及び84条等に反すると主張し、原告らが平成20年度から22年度の3年間に負担した控除不能となった消費税額の一部の1,000万円について国家賠償法1条1項に基づく国家賠償請求を行った³⁴⁾。

2 判決要旨（請求棄却）

・仕入税額控除の趣旨・目的について

「消費税法は、消費に広く薄く負担を求めることを目的とするもので、その税負担は、他のコストと共に販売価格に織り込まれることで、最終的には消費者に転嫁されることが予定されているものである。このような税負担の累積を防止し、適正な転嫁が行われるようにすることを目的として、仕入税額控除制度が設けられたものと解される。…消費税法は転嫁を行うことによって最終的に消費者が消費税額相当分を負担することを予定しているから、事業者が全く負担を転嫁しないで（あるいは全く転嫁できずに）課税取引を行うということは、法制度上、極めて例外的な場面であるとい

34) 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除』（白桃書房、2015）129-130頁

える。…消費税法の規定上、事業者は、仕入れ税額相当額の負担を、他の事業者や消費者に対して転嫁する権利や義務を有しているとは解されず、実際に転嫁できるか否かは当該事業者の経営状態、市場環境等の影響を受けざるを得ないことに照らせば…(税制改革法11条1項は)事業者に係る消費税の実質的な負担の防止を根拠づける規定とは解せないものである。」

・本件仕組みの憲法14条1項適合性について

「消費税法の制定当初から、消費税の導入による医療法人等の仕入れ価格の上昇に対する手当としては、健康保険法等における診療報酬の適切な改定によって対応することとされていたことが認められるのであるから、消費税法が想定する仕入れ税額相当額の負担を転嫁する方法に代替する手段は法制度上、確保されているものと評価できる。以上によれば、転嫁方法の区別は医療法人等に対する仕入税額相当額の負担の転嫁等に関する権利の制限を伴うものではなく、法制度上、当該区別を解消するための代替手段も確保されていることが認められるのであるから、これが立法裁量として許容することができないほどの不合理な差別的取扱いに当たるとは解せないというべきである。したがって転嫁方法の区別が憲法14条1項に違反するとはいえない。」(下線は筆者による)

・本件仕組みの憲法22条1項及び29条1項適合性について

「本件仕組みが医療法人等に対して仕入れ税額相当額の負担を法的に強制するものでないことや、本件仕組みを構成する本件各規定がいずれも合理性を有すること」から「憲法22条1項及び29条1項のいずれにも違反するものではない。」

・本件仕組みの憲法84条適合性について

「原告らが仕入先業者に支払う仕入税額相当額が、本件仕組みによって生じている法的な負担であると認められない。…また、(その)負担を解消するための措置を設けるか、設けるとした場合どのような形式、内容とするかは立法政策にゆだねられている問題であり、憲法84条から消費税法ないしその他の法律にそのような措置を設けるべきことが当然に要求されているとはいえない。したがって、非課税売上対応の仕入税額控除を認めない消費税法の規定は憲法84条に違反するものではない。」

・立法行為等及び本件改定行為等に係る国家賠償請求の可否について

「厚生労働大臣は、診療報酬改定に際し、個別の医療法人等に係る原告ら

主張の負担を解消すべき義務を負うとまでは解されないものの、医療法人等の仕入税額相当額の負担に関する制度の整合性の見地に照らし、…（診療報酬）改定が転嫁方法の区別を解消するための代替手段として想定されていることに鑑みて、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負うものと解するのが相当であり、このような配慮が適切に行われていない場合には、当該診療報酬改定は、裁量権を逸脱又は濫用するものと評価することができる。…また、原告らの主張する負担は、広く一般に適用される消費税法の仕組み自体に起因するものであるし、仕入税額相当額の負担が事業者において滞留するという事態は、前記のとおり、一般の事業者にも同様に生じうるものである。さらに、實際上、原告らが、仕入先業者から仕入税額相当額を転嫁されているのか否か、また、転嫁が行われているとしてどの程度を負担しているのか、そのうち診療報酬改定によってどの程度解消されているのかという点は、本件全証拠に照らしても明確ではない上、仕入税額控除の対象とならない仕入税額については、法人税法において、損金に算入することが認められている（法人税法施行令139条の4参照）。このような事情に照らせば、…直ちに原告らが特別の犠牲を負うものとは認めがたいというべきである。」（下線は筆者による）

3 判例に対する評価

「医療行為は非課税であるため、それを行う医師・病院等は診療報酬の計算上仕入れ税額控除を行うことができないが、これは憲法14条に違反する不合理な差別ではない」³⁵⁾ などとして、原告の主張は斥けられた裁判例である。しかし、この裁判例の意義は大きい。

まず、仕入税額控除制度の趣旨・目的を如実に示している。安部和彦教授は、判決について、「控除不能額が生じた場合まずは最終消費者への転嫁というルートを探るべきとしている。これを踏まえると、仕入税額控除制度の日本法の解釈としては、裁判規範として課税仕入税額の『完全控除』を要求する措置としてとらえるのではなく、事業者において控除対象外消費税の負担が生じた場合には立法者にその排除を要求する『根拠』となり

35) 金子・前掲注(1) 租税法742頁

得るものと捉えるのが妥当ではないかと考えられる。」³⁶⁾ との见解を示している。

次に、「診療報酬改定の際、厚生労働大臣が果たすべき義務について踏み込んだ判示をしている」³⁷⁾ 点が、消費税損税問題対応の在り方を示す第一歩として評価される。「現行の診療報酬の加算（転嫁）方法と加算率について適法性（合理性）を認定したことに意義があるが、他方、消費税率引上げ等に対応した診療報酬改定において仕入れ消費税額の転嫁が適正に行われなければ違憲性を帯びることを明示したことも注目される。そのことは、今後とも、類似の訴訟が提起されることを示唆しているものと解される。」³⁸⁾ との意見もある。

さらに、「非課税に関する問題点をビビッドに浮き彫りにした。…消費税法上の非課税は一見納税義務者の負担に常に便益のみを供与するかのようと思われるが、実は必ずしもそうではなく、仕入税額控除を享受できないという致命的欠点を内包することを露出したのである。」³⁹⁾ 「負担した仕入税額が『控除できる場合』と『控除できない場合』の事業者の公平ないし事業活動に対する課税の中立性が論じられるのではなく、『仕入税額控除ができるか販売価格に転嫁できる場合』と『販売価格に転嫁できない場合』の区別の問題としてとらえ、『消費税法は仕入税額控除相当額の転嫁をする権利又は義務に係る規定を置いていない』ことなどにより不都合な差別ではないとし、消費課税システムにおける税額累積効果排除の重要性が過小評価されている。」⁴⁰⁾ などの評釈がある。

どの論評も、国の賠償責任を否定した結論には異論が無い事で一致しており、判決の結果はこうならざるを得なかったであろう。しかし、憲法違反主張が排斥されたとは言え、「勝敗の中身よりも医療関係者を含め、国や

36) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造222頁

37) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造136頁

38) 品川・前掲注(8) 63頁

39) 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か：最善策が無理であれば次善策を」税研29巻5号(2014) 16頁

40) 西山由美「セミナー消費税の理論と課題(第7回) 消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57巻1号(2014) 105-110頁

国民一般の理解を得ることが目的であり、…その目的はある程度達せられた」⁴¹⁾と、神戸民間病院協会副会長の吉田静雄氏が語るように、消費税損税問題を広く国民に知らせ、問題提起したことに意義がある裁判例である。

第3章 諸外国における損税問題への対応

第3章では、諸外国の付加価値税における損税問題の対応策を分析する。わが国と同様に医療の提供が非課税であり、付加価値税の損税が発生するイギリス、医療の提供に付加価値税の還付制度を採用しているカナダ、医療の提供に付加価値税のゼロ税率を採用しているオーストラリア、これら3か国の医療制度と付加価値税の仕組みを考査する。

第1節 イギリスの付加価値税の仕組みと損税問題に対する対応

1 イギリスの医療制度

イギリスは、1911年から社会保険制度による医療保障を実施していたが、平等指向の強い制度を求めて1984年以来、国民保健サービス制度 (National Health Services、以下 NHS という) を中心とした公的医療保障体制を実施している⁴²⁾。NHS はイギリス独特の制度であり、その財源は約80%が国の一般税収である。残りの財源は、約18%が国民保険 (主として年金等所得保障の財源) による拠出金と、約2%が処方箋薬や歯科診療など、法令等に基づく患者からの一部負担金によって確保している⁴³⁾。

NHS は、①すべての住民に対して、②受診時に、診察料、治療費、薬剤費等の経費を原則無料 (外来処方薬は低額負担、歯科治療は3種類の定額負担。高齢者、低所得者、妊婦などについては免除制度があり、薬剤については免除対象者が多い) で、③臨床上の必要性に応じた、④包括的な医

41) 吉田静雄「中小民間病院を守れ：不公平な消費税、法人税などは病院医療を崩壊させる」社会保険旬報2570巻 (2014) 18頁

42) 国京 則幸「イギリス」加藤智章編『世界の診療報酬』(法律文化社、2016) 62、73頁

43) 国京・前掲注 (42) 73頁

療サービス（疾病予防・治療・リハビリテーション）を提供する制度であるとされる。このため、⑤費用の大部分を税収で賄い、制度としても、⑥中央集権的な制度として構築されてきた⁴⁴⁾。

このように、NHSは、財源が税収であること、すべての患者は原則医療費の負担がないことが大きな特徴である。

NHSで働く医師・看護師は国家公務員であり、医療機関は保健省の予算配分に基づく資金の中で運営しており、デリバリー（医療供給方式）は国营型に分類される⁴⁵⁾。なお、NHSの設立当初は大部分の病院は公立であったが、1991年以後、多くの病院は保健当局の管理下を離れ、NHSトラストとして独立した組織となっている⁴⁶⁾。

2 イギリスの付加価値税の仕組みと損税問題に対する対応

イギリスの付加価値税（Value Added Tax, VAT）は、ヒース保守党政権下の欧州共同体（EC）への加盟条件の一つとして1973年4月1日に導入された⁴⁷⁾。

イギリスにおける付加価値税制では、標準税率は20%である。特徴的なのは、欧州の他の付加価値税制と比較するとゼロ税率⁴⁸⁾の適用範囲が広いことである。例えば、食料品の譲渡や下水道サービスの他、日本で非課税とされる身体障害者用器具等及び一定の医薬品の譲渡についてもゼロ税率が適用される。

EUの2006年付加価値税指令132条(1)において、医療の提供は原則非課税とされており、欧州において医療の提供を非課税とする国は多く、イギリスも同様である⁴⁹⁾。医療の提供が欧州で非課税とされる背景は、1970年代、欧州の医療はほとんどの場合に公的機関によって提供されてきており、そ

44) 国京・前掲注(42) 62頁、安部前掲注(34) 消費税の税率構造 98頁

船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』（メディア・ケアプラス、2013）220頁

45) 船本・前掲注(44) 220-222頁

46) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造99頁

47) 船本・前掲注(44) 217頁、中川洋「世界税制事情 イギリス」税経通信64巻10号(2009) 175頁

48) ゼロ税率の仕組みについては、第4章 第5節ゼロ税率の検討で後述する

の公共性に鑑みた結果である。わが国のように、低所得者対策とか担税力がないといった特別の政策的配慮を理由とする説明とはかなり異なる⁵⁰⁾。

日英の医療制度に対する消費課税の比較を行うと、日本の場合、社会保険診療と助産は非課税、自由診療は原則課税対象となる。一方、イギリスの場合、日本の医療提供同様のものは非課税、さらに健康の維持・回復目的の医療サービス等、一定の健康診断までも非課税となる。課税対象となる医療提供は、美容外科等のみであり、日本よりもイギリスの方が非課税となる医療のサービスの範囲が広いものと考えられる⁵¹⁾。非課税の仕組みについては、日本の消費税と同様に、非課税売上に対応する課税仕入税額は原則として控除対象外とされ、これを一般に部分的控除否認 (partial exemption) という (s 26 of the VAT Act 1994)。例外として、上記の控除対象外の付加価値税額が少額の場合、全額仕入税額控除が認められる、少額不追及制度 (de minimis rule) もある⁵²⁾。

しかし、イギリスでは、医療機関の付加価値税損税問題につき「医療界から問題視する声がほとんど聞かれない」⁵³⁾ という。それは、公的事業である NHS の財源は税によって賄われており、納税者 (国営である医療機関) と税の徴収者 (国) が同一であり、控除対象外付加価値税が生じても税で補填される為、医療機関は原則として経営リスクを負うことがないと考えられるからであろう⁵⁴⁾。わが国の自治体病院も同様の経営体制であり、ここから、わが国の消費税損税問題がより深刻なのは、公的医療機関よりも、経営リスクを負っている民間の医療機関 (医療法人) であるという見解もある⁵⁵⁾。

49) 安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討：消費税「損税」問題の道標 (今こそ欧州付加価値税に学べ)」税務弘報 60巻7号 (2012) 132頁

50) 測・前掲注(9) 340頁

51) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造143-144頁

52) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造134頁

53) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造152頁

54) 船本・前掲注 (44) 222頁、安部前掲注 (34) 144頁

55) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造153頁

第2節 カナダにおける付加価値税の仕組みと損税問題に対する対応

1 カナダの医療制度⁵⁶⁾

カナダの公的医療保障制度は、『メディケア』と呼ばれる国民皆保険制度を採用している。医療供給体制は、わが国の採用する社会保険方式ではなく、イギリスと同様に、租税を財源として政府が直接医療提供を行っている税方式による。カナダ居住者は、病院及び医師の提供するサービスについて基本的に全額無料で受けられ、無料で提供される医療については、すべてが一般税財源によって運営されている。

カナダは連邦国家であり、憲法上、保健医療制度は州の専権事項とされている。連邦レベルで統一的な制度が提供されているわけではない為、州ごとに保健医療制度の内容が多少異なってくるが、基本的にはカナダ保健法 (Canada Health Act, CHA) に明記されている5原則 (①普遍性: 国民全員に対し、②可能性: 経済負担なしに、③包括性: 医療保険内で、④随伴性: どの州でも、⑤公共性: 政府等の監督の下で)、が各州政府によって守られているため、世界的にみても高度な医療・福祉システムが整備されていると評価されている。

2 カナダの付加価値税の仕組みと損税問題に対する対応⁵⁷⁾

カナダは連邦税として、付加価値税 GST (Goods and Service Tax) を1991年よりカナダ全土で施行しており、それに加えて州税として HST (Harmonized Sales Tax)、RST (Provincial Retail Sales Tax)、QST (Québec Sales Tax) を導入する州がある。

GST の標準税率は5パーセントであり、その他にゼロ税率及び非課税の税率構造となっている。ゼロ税率は、処方薬や医療器具の譲渡に適用され、医療及び介護に係る取引は非課税とされる。これはイギリスと同様であり、非課税取引のもとでは控除対象外の付加価値税がカナダでも発生する。

56) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造102-104頁 船本・前掲注 (44) 212-214頁

57) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造169-213頁 船本・前掲注 (44) 212-214頁 長英一郎「特別寄稿 消費税損税解決に向けて (下) ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に」病院 64巻4号 (2005) 313頁

カナダの損税問題への対応として特徴的な仕組みは、付加価値税の還付制度である。カナダの還付制度は、非課税取引において発生した控除対象外付加価値税を、申告により一定割合の還付を行う。この「還付」という表現は、カナダの法的に使用されるもので、「控除」と同等の経済効果をもつとされる。カナダで還付制度が採用された理由は、非課税産業において、控除対象外付加価値税の負担回避の為、外部委託サービスを内部化する現象を避けるためとされる。この還付制度は連邦税である GST の他、州税である HST、QST でも採用されている。GST では病院において83%の割合で還付され、この割合は売上税から付加価値税への税制切り替え前後で事業者の負担を上回らない水準として採用された。

当該制度が適用されるのは、医療機関の場合一定の要件（入院設備の完備等）を満たした公的病院を運営している場合に限られ、通常の開業医は還付を受けられないという現状がある。なお、還付の対象となる取引は、入院にかかる取引のみではなく、通常の外来診療も対象となる。

船本智睦氏は、この還付制度を、非課税制度下において唯一、医療機関の消費税損税を軽減させることを可能にし、医療機関や規模にかかわらず一定の額を還付されることにより公平性と透明性、さらには簡索性まで備えていると評価している⁵⁸⁾。

第3節 オーストラリアにおける付加価値税の仕組みと損税問題に対する対応

1 オーストラリアの医療制度⁵⁹⁾

オーストラリアの医療制度は、「メディケア」と呼ばれる公的医療制度として1984年に労働党政権により開始された。医療制度のファイナンスの分類上、租税を財源として政府が直接医療提供を行っている税方式に類別され、社会保険方式を採用するわが国と異なる。メディケアの主たる財源は、全居住者を対象としたメディケア課税である。

オーストラリアの医療供給体制は、その運営形態によって、政府からの

58) 船本・前掲注 (44) 215頁

59) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造105-107頁、195頁 船本・前掲注 (44) 198-204頁

補助金によって運営される公立病院と、補助金を受けない民間病院に分けられている。被保険者は、公立病院の外来医療および入院にかかる費用のみ、所得にかかわらず無料で受けられる。一方、民間病院でメディケアによる給付を受ける場合は、一部患者の自己負担がある。民間病院の医師は自己裁量で、規定料金以上の対価（診療サービス、**doctor fee** や入院料等）を自由に決定し、患者に請求できる権限が与えられており、メディケアによる償還額以上の金額は、患者の自己負担となるため、患者は民間医療保険を併用する場合も多い。

2 オーストラリアの付加価値税の仕組みと損税問題に対する対応⁶⁰⁾

オーストラリアの付加価値税（GST）は、ジョン・ハワード政権の下、2000年に導入された。GSTの標準税率は10%であり、その他に非課税及びゼロ税率がある。

オーストラリアにおける損税問題対応として特徴的といえるのは、ゼロ税率（GST-free）の適用である。ゼロ税率とは、売上の税率が0%である点是非課税取引と同様であるが、非課税取引は仕入税額控除が認められないのに対し、ゼロ税率は課税売上取引の為、仕入税額は全額控除が認められる。オーストラリアの付加価値税（GST）では、医療・保健全般の取引をゼロ税率としており、これはOECD諸国では唯一となっている。

GSTで医療・保健全般の取引にゼロ税率を採用する理由は、公立病院と民間病院の競争の中立性確保の観点からと説明される。政府の政策目的として、民間医療機関の事業活動を推奨し、医療制度の持続性を確保することが掲げられている。仮に、民間病院の医療に対しGSTを非課税で課税すると、民間病院は自己裁量により診療サービスの対価を決定できるため、控除対象外の付加価値税を価格に転嫁し、価格が吊り上がる。サービスの価格が上昇することは、公立病院に比べ競争力の点で不利になる。仕入税額控除を認めサービス原価を下げ、競争の中立性を保つ事を可能にする為、非課税取引ではなくゼロ税率を適用している。

（以下、次号につづく）

60) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造193-203頁 船本・前掲注(44) 頁198-200頁